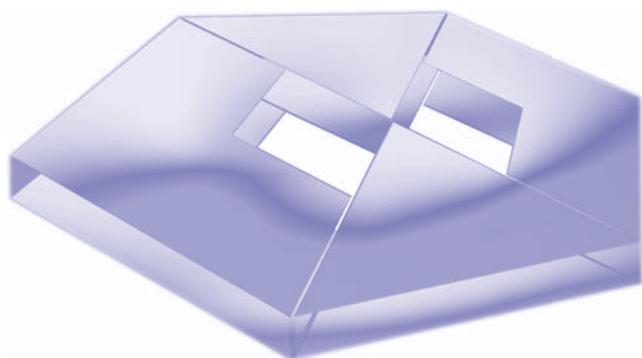
Ministério da Educação – MEC
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES
Diretoria de Educação a Distância – DED
Universidade Aberta do Brasil – UAB
Programa Nacional de Formação em Administração Pública – PNAP
Bacharelado em Administração Pública

Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Rosaura Haddad Barros
Francisco Glauber Lima Mota

Atualização e Revisão
Rosaura Haddad Barros
Mírian Patrícia Amorim

2017

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR

DIRETORIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

DESENVOLVIMENTO DE RECURSOS DIDÁTICOS
Universidade Federal de Santa Catarina

AUTORES DO CONTEÚDO
Rosaura Haddad Barros
Francisco Glauber Lima Mota

REVISÃO E ATUALIZAÇÃO
Rosaura Haddad Barros
Mírian Patrícia Amorim

EQUIPE TÉCNICA – UFSC

Coordenação do Projeto
Marilda Todescat

Coordenação de Produção de Recursos Didáticos
Denise Aparecida Bunn

Projeto Gráfico
Adriano Schmidt Reibnitz
Annye Cristiny Tessaro

Editoração
Cláudio José Girardi

Revisão Textual
Claudia Leal Estevão

Capa
Alexandre Noronha

Créditos da imagem da capa: extraída do banco de imagens Stock.xchng sob direitos livres para uso de imagem.

Sumário

Apresentação

Caro estudante!

Seja bem-vindo à disciplina *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*.

No curso de Graduação em Administração Pública, você iniciou o estudo da Ciência Contábil com a disciplina *Contabilidade Geral*, aprendendo sobre patrimônio, sua composição, suas variações; conceitos contábeis; plano de contas; registros contábeis dos fatos administrativos; demonstrações contábeis; e legislação básica.

Neste semestre, você, futuro (ou já) administrador público, aprenderá que a *Contabilidade Aplicada ao Setor Público* é um dos ramos da Ciência Contábil e verá como ela funciona, dada a necessidade de os entes da federação coletarem, registrarem, acompanharem e fiscalizarem todos os atos e fatos que envolvam o patrimônio público.

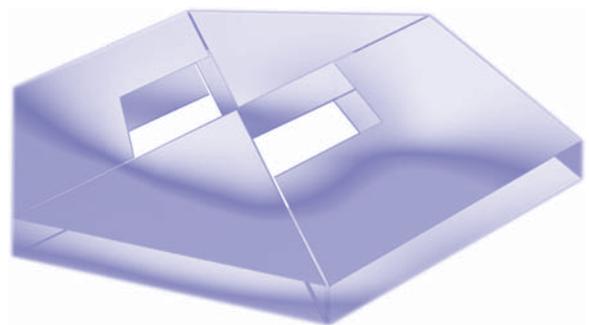
Para entender melhor a *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, além do conhecimento básico de contabilidade geral, você precisará de noções de orçamento público e de sua execução orçamentária e financeira. Por isso, nesta disciplina, estudaremos alguns conceitos básicos dessa matéria com a intenção de nivelar a linguagem com a qual você terá contato.

Ao longo do seu estudo, você ainda observará a relação da *Contabilidade Aplicada ao Setor Público* com o controle do orçamento e do patrimônio público, cabendo a esta disciplina elucidá-lo sobre o acompanhamento dos atos e dos fatos praticados pelo administrador, com a finalidade maior de contribuir para o processo decisório.

Desejamos a você sucesso em sua graduação!

Professoras Rosaura Haddad Barros e
Mírian Patrícia Amorim

UNIDADE 1

Conceitos Orçamentários e Financeiros

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- Demonstrar conhecimentos sobre conceitos relacionados às Finanças Públicas e ao Direito Financeiro – orçamento público, instrumentos de Planejamento na Administração Pública federal e ciclo orçamentário –, indispensáveis à utilização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como ferramenta de controle da gestão.

Orçamento Público

Caro estudante,

Nesta Unidade, estudaremos o significado de orçamento público, sua importância como instrumento do planejamento governamental e sua vinculação com a contabilidade pública, além da legislação básica e da atual que regem essa matéria. Apresentaremos alguns conceitos para facilitar sua compreensão sobre as contabilidades orçamentária, financeira e patrimonial, que diferem em vários aspectos da contabilidade geral, principalmente em relação aos lançamentos contábeis e às suas demonstrações.

Abordaremos os aspectos constitucionais do orçamento, os princípios orçamentários, os créditos adicionais, o ciclo orçamentário e as descentralizações orçamentária e financeira, que irão servir de base para a assimilação das próximas Unidades. Portanto, a finalidade desta Unidade é demonstrar que a *Contabilidade Aplicada ao Setor Público* apresenta particularidades em relação à *Contabilidade Geral*, a começar pelos conceitos orçamentários que ensejarão registros contábeis próprios, de controle e de avaliação, que significam um importantíssimo instrumento para a Administração Pública e a sociedade.

Leia com atenção esta Unidade e realize as atividades que estão indicadas ao seu final. Em caso de dúvidas, contate seu tutor, pois esclarecê-las colaborará com a construção do seu conhecimento.

Bons estudos!

Você já se perguntou o que o Governo faz com os impostos, as taxas e os serviços que são pagos pelos cidadãos? O dinheiro proveniente dessas fontes é bem aplicado? Os gastos são realizados aleatoriamente ou existe um planejamento? Quais são as prioridades da sociedade? O que é mais importante: saúde, educação, habitação ou saneamento?

O orçamento é o instrumento de maior relevância e provavelmente o mais antigo da Administração Pública, sendo utilizado pelos Governos para organizar os recursos financeiros.

De acordo com o "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público", o objetivo das entidades públicas é prestar serviços à sociedade, e não obter lucros e gerar retornos financeiros aos investidores (BRASIL, 2016).

Inicialmente, você deve relacionar o orçamento à ideia de planejamento. Isso porque o Governo, todos os anos, deve elaborar um documento que demonstre o que pretende arrecadar e como tal arrecadação será aplicada. Para tanto, precisa vincular a aplicação desses recursos a metas e a programas necessários para atender à demanda da sociedade ou para solucionar uma dificuldade diagnosticada.

Para facilitar sua compreensão, vamos fazer uma analogia: um casal que deseja um casamento próspero resolve acompanhar, com clareza, todos os aspectos relacionados à receita e à despesa da família. Esse casal cria, então, a Lei de Responsabilidade Matrimonial, com o propósito de contribuir para a transparência das contas da família e para o fornecimento de informações qualitativas aos usuários envolvidos: o casal e seus filhos. Para isso, iniciam o registro e a evidenciação do orçamento familiar em um único documento, a ser submetido à aprovação de todos os interessados, no qual serão relacionadas todas as receitas e as despesas que devem ser controladas desde a aprovação até sua execução e estabelecem o exercício financeiro de um ano, coincidente com o ano cível, ao fim do qual devem prestar contas de todos os recursos movimentados.

Nessa nova rotina orçamentária, o casal começa listando as várias **fontes de recursos (ou origens = de onde vêm)** das quais esperam receber dinheiro: salários, prestação de serviços a terceiros, aluguéis de imóveis, juros e rendimentos de aplicações financeiras, empréstimos bancários ou "cheque especial", venda do carro etc.; e associando os gastos que devem ser objeto das **aplicações (para onde vão) desses recursos**. Esses são os **aspectos orçamentários** da gestão dos recursos da família. Além disso, o orçamento terá receitas estimadas e despesas fixadas que todos devem observar, por força da Lei de Responsabilidade Matrimonial.

À medida que o dinheiro for arrecadado, a família deverá fazer pagamentos das despesas incorridas (efetivadas) como as de combustível, de manutenção do carro, de compra do material de construção da futura casa própria e, talvez, de concessão de um empréstimo a um cunhado. Para que não haja gastos maiores do que as arrecadações que possam comprometer a solvência da família, todos devem estar de olho nos **aspectos financeiros** da execução orçamentária.

O cuidado na evidenciação dos **aspectos patrimoniais** se dará quando a família registrar todos os fatos ocorridos durante o exercício financeiro que alterem o patrimônio e suas finanças, de acordo com o regime de competência que, de uma forma simplificada, pode ser entendido como registrar todas as receitas auferidas, ainda que não tenham sido recebidas; e todas as despesas incorridas, mesmo que não tenham sido pagas. Ao final do exercício, a família deverá demonstrar o resultado da execução orçamentária, financeira e patrimonial, prestando contas da sua gestão sob a ótica da Lei de Responsabilidade Matrimonial.

De uma forma bem simplista, essa situação faz uma analogia com a *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*.

Atenção! O orçamento não pode ser compreendido apenas pelo fator financeiro. O orçamento deve estar vinculado às atividades de planejamento, pois este é um modo de materializá-lo, ou seja, de estabelecer de forma discriminada todas as fontes e as aplicações de dinheiro.

O orçamento público é um documento que dá autorização para receber e para gastar recursos financeiros. A receita e a despesa assumem, na Administração Pública, fundamental importância, pois representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços. Como o orçamento público trata de recursos financeiros públicos, é necessário que a aplicação desses

recursos esteja prevista em lei e que sejam prestadas informações com qualidade e de forma amigável, possibilitando o exercício da cidadania no processo de fiscalização da arrecadação das receitas e da execução das despesas, bem como o efetivo controle social sobre as contas dos governos Federal, Estaduais, Distrital e Municipais (BRASIL, 2016, p. 32).

Sanches (*apud* FEIJÓ; CARVALHO; RIBEIRO, 2015, p. 28) registrou a evolução do conceito de orçamento público com a seguinte definição:

> Documento que prevê as quantias em moeda que, num período determinado (normalmente um ano), devem entrar e sair dos cofres públicos (receitas e despesas públicas) com especificação de suas principais fontes de financiamentos e das categorias de despesa mais relevantes. Usualmente formalizada através de lei, proposta pelo Poder Executivo e apreciada pelo Poder Legislativo na forma definida na Constituição [...]

A Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em seu artigo 2º, estabelece que:

Conheça o texto dessa lei na íntegra acessando: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em: 18 set. 2017.

> A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

No Brasil, o orçamento reveste-se de formalidades legais constitucionais, o que faz com que todo planejamento público somente tenha validade depois de ser transformado em lei, na qual será prevista a receita a ser arrecadada e fixada a despesa a ser realizada. Por causa dessa rigidez legal, as despesas somente poderão ser realizadas se incorporadas ao orçamento.

Orçamento é uma peça autorizativa com a qual se atribui permissão ao Estado para o recebimento de recursos financeiros e a realização de gastos.

No Brasil, é utilizada, desde a edição da Lei n. 4.320/1964, a técnica do orçamento-programa, que é um sistema de planejamento, de programação e de orçamentação – modelo inicialmente introduzido nos Estados Unidos na década de 1950.

O conceito de orçamento público ficou claro para você? Caso você ainda tenha alguma dúvida, releia o texto e converse com seu tutor quantas vezes forem necessárias para o pleno entendimento do conteúdo, pois isso é muito importante para os estudos desta disciplina.

Instrumentos de Planejamento na Administração Pública Federal

Como instrumentos de planejamento na Administração Pública Federal, temos:

- O Plano Plurianual (PPA).
- A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).
- A Lei Orçamentária Anual (LOA).

A seguir, vamos explicar do que tratam cada um desses instrumentos. Se restar alguma dúvida, realize pesquisa na internet em portais do Governo e consulte seu tutor antes de continuar sua leitura desta Unidade.

A Lei Orçamentária Anual (LOA)

É importante que você saiba que toda ação do Governo está estruturada em programas orientados à realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do PPA, que é de quatro anos. O PPA é doutrinariamente conhecido como o planejamento estratégico de médio prazo da Administração Pública brasileira que contém os projetos e as atividades que o Governo pretende realizar, ordenando suas ações e visando à consecução de objetivos e metas a serem atingidos em quatro anos, intercalado em dois mandatos, como podemos ver na Figura 1.

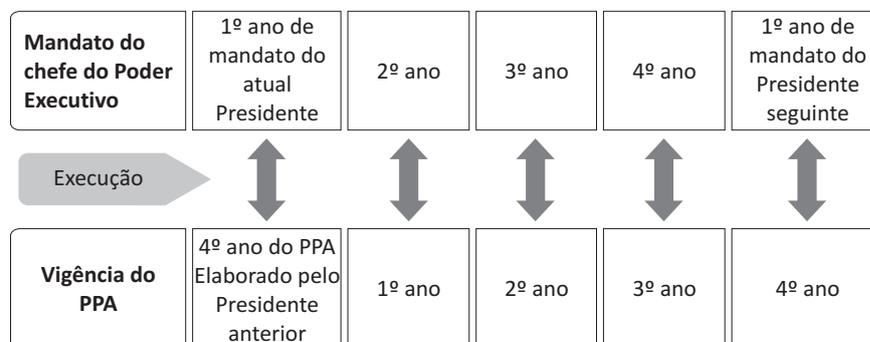



Figura 1: Execução do PPA
Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

A Constituição da República Federativa de 1988, em seu artigo 165, parágrafo 5º, estabelece as três esferas de orçamento que compreendem a LOA: fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social.

O texto da Constituição da República Federativa do Brasil encontra-se disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 18 set. 2017.

As esferas orçamentárias fiscal e de seguridade social seguem os ditames da Lei n. 4.320/1964, e a esfera que trata dos investimentos das estatais obedece aos regulamentos voltados para a área privada.

A seguridade social compreende, segundo o artigo 194 da Constituição da República Federativa, "[...] um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à assistência social e à previdência social." (BRASIL, 1988, art. 194).

O orçamento fiscal, por sua vez, contém os gastos gerais das unidades da Administração Direta e Indireta como: pessoal, custeio (material, serviços *etc*.), investimentos, juros, amortização da dívida pública.

O Plano Plurianual (PPA)

O *caput* do artigo 165 da Constituição Federal determina também que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão, além dos orçamentos anuais, o PPA e as diretrizes orçamentárias.

A lei que instituir o PPA deverá estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital, e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada.

O PPA introduziu aperfeiçoamentos que objetivam, entre outros fins:

- organizar programas para melhor equilíbrio entre custo, qualidade e prazo;
- assegurar compatibilidade com a orientação estratégica e com os recursos disponíveis;
- proporcionar alocação de recursos nos orçamentos compatibilizados com os planos;
- melhorar o desempenho gerencial da Administração Pública (custo/resultado);
- estimular parcerias internas e externas;
- permitir avaliação do desempenho físico e atingimento dos objetivos;
- criar condições para aperfeiçoamento constante, quanto à qualidade e à produtividade;
- oferecer elementos para que os controles interno e externo possam relacionar a execução física e financeira com os resultados da atuação do governo;
- explicitar a distribuição regional das metas e dos gastos;

- dar perfeita transparência à aplicação dos recursos e aos resultados obtidos.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A LDO, que é anual como a LOA, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 165 da Constituição Federal, deverá:

- compreender as metas e as prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- orientar a elaboração da LOA;
- dispor sobre as alterações na legislação tributária; e
- estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO é fundamental no processo orçamentário por se constituir em elo entre o PPA e a LOA, como mostra a Figura 2.

Figura 2: Elo entre os instrumentos de planejamento na Administração Pública Federal
Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

A LDO estabelece, entre os programas incluídos no PPA, aqueles que terão prioridade na programação e na execução do orçamento subsequente.

Devemos ainda nos lembrar de que, segundo o parágrafo 4º do artigo 166 da Constituição Federal, as emendas ao projeto da LDO não poderão ser aprovadas se forem incompatíveis com o PPA.

Princípios Orçamentários

Agora, veremos que o orçamento, por ser um instrumento de controle do Governo, requer dos responsáveis pela elaboração orçamentária observância das regras, isto é, das linhas norteadoras de ação, as quais chamamos de princípios.

Esses princípios estão definidos na Constituição Federal, na Lei n. 4.320/1964 e na Lei Complementar n. 101, ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 4 de maio de 2000. Tratam-se de princípios considerados básicos para a elaboração, a execução e o controle do orçamento público, válidos para todos os poderes e as esferas governamentais. São eles:

Conheça a íntegra do texto da Lei de Responsabilidade Fiscal acessando: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 5 mar. 2017.

- **Unidade, ou Totalidade:** previsto, de forma expressa, pelo *caput* do artigo 2º da Lei n. 4.320/1964, determina existência de orçamento único para cada um dos entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – com a finalidade de evitar múltiplos orçamentos paralelos dentro da mesma pessoa política. Dessa forma, todas as receitas previstas e as despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal dentro de cada esfera federativa: a LOA.
- **Universalidade:** determina que todas as receitas e as despesas constem na LOA. Esta permite o conhecimento e a prévia autorização para a realização da receita e da despesa, impedindo que o executivo realize qualquer operação financeira sem autorização orçamentária.
- **Anualidade:** determina que o orçamento deva ser elaborado e autorizado com periodicidade anual, coincidindo o exercício financeiro com o ano civil.
- **Equilíbrio:** determina que o montante das despesas fixadas não possa ser superior ao da receita prevista. Deve ser utilizado mecanismo para limitação e controle das despesas.

- **Exclusividade:** determina que a lei orçamentária não contenha dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. A exceção ocorre nos casos de autorização para abertura de créditos suplementares e de contratações de operações de créditos ainda por antecipação da receita.
- **Programação:** determina a vinculação necessária à ação governamental planejada.
- **Legalidade:** determina a subordinação da Administração Pública às prescrições legais orçamentárias.
- **Orçamento Bruto:** determina que as parcelas das receitas e das despesas devam ser incluídas no orçamento pelos seus totais, sem quaisquer deduções.
- **Não Afetação da Receita:** veda a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa, ressalvadas às exceções admitidas no artigo 167, parágrafo 4º, da Constituição Federal. Aplica-se apenas aos impostos, e não aos demais tributos.
- **Especificação, ou Especialização:** preconiza a identificação detalhada da receita e da despesa para que não figurem de forma global (BRASIL, 1988, 1964, 2000).
- **Transparência:** preconiza que o orçamento deva ser divulgado de forma ampla à sociedade, bem como devam ser publicados relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal e disponibilizadas a qualquer pessoa informações acerca da arrecadação da receita e da execução da despesa.
- **Proibição do Estorno das Verbas:** veda ao administrador público transpor, remanejar ou transferir recursos sem autorização. Assim, no caso de dotação orçamentária insuficiente ou de carência de recursos, esse administrador (Poder Executivo) deve recorrer à abertura de crédito adicional ou solicitar a transposição, o remanejamento ou a transferência, o que somente

Conheça os instrumentos de transparência da gestão fiscal relacionados nos artigos 48 e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> e a Lei Complementar n. 131, de 27 de março de 2009, que dá nova redação ao referido artigo 48, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acessos em: 7 abr. 2017.

deve acontecer com a autorização prévia do Poder Legislativo, conforme dispõe o inciso VI do artigo 167 da Constituição Federal de 1988.

- **Quantificação dos Créditos Orçamentários:** veda a concessão ou a utilização de créditos ilimitados. Isso significa que quaisquer créditos orçamentários devem ser quantificados em moeda nacional, conforme expressa o inciso VII do artigo 167 da Constituição Federal.

Créditos Orçamentários e Adicionais

A LOA é fruto de um planejamento das atividades e dos projetos a serem desenvolvidos pelos órgãos para atender às demandas da sociedade. No planejamento é autorizada (definida) a execução dos programas de governo a cargo de cada um dos órgãos. Essa autorização dada na lei orçamentária leva o nome de crédito orçamentário ou inicial.

Durante o exercício financeiro, ocorrem fatos que provocam o surgimento de novas necessidades e reduzem ou ampliam as existentes, havendo a necessidade de redimensionar o planejamento anterior e de definir novas autorizações para a execução dos programas de trabalho. Essas novas autorizações, que irão alterar a lei existente, são conhecidas como créditos adicionais, ou leis de créditos adicionais.

De acordo com o artigo 40 da Lei n. 4.320/1964, os créditos adicionais "São autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento." (BRASIL, 1964) e são classificados em:

> I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
> II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e

> III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública. (BRASIL, 1964, art. 41).

Segundo o artigo 42 da Lei n. 4.320/1964, os créditos suplementares e especiais deverão ser autorizados por lei e abertos por decreto executivo. Sobre a mesma matéria, a Constituição Federal, no artigo 167, parágrafo 5º, impõe vedação à abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes. Essa abertura de créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para suportar a despesa e será precedida de exposição justificada (BRASIL, 1964, art. 43).

A Constituição Federal, em seu artigo 167, parágrafo 3º, estabeleceu, quanto aos créditos extraordinários, que sua abertura somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes como as decorrentes de guerra, comoção intestina ou calamidade pública, e será autorizada por meio de medidas provisórias do Poder Executivo, fato previsto no artigo 62 da Constituição Federal, que delas dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo. No caso de crédito extraordinário, pode ser dispensada a indicação dos recursos disponíveis.

Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos no limite de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 167 da Constituição Federal.

Você sabe como acontece a execução orçamentária e financeira? Vamos explicar isso para você no tópico a seguir.

Descentralização Orçamentária

Imagine um órgão público qualquer do Poder Executivo, do Legislativo ou do Judiciário. Agora, pense como seria se esse órgão, ao ter o orçamento dele aprovado, tivesse que licitar, contratar, empenhar (comprometer os créditos em favor do fornecedor), liquidar (receber os bens e/ou serviços) e pagar de forma centralizada? Certamente ficaria sobrecarregado diante de tal cenário. Da mesma forma, a realização das etapas descritas seria impraticável para alguns órgãos, como os da esfera federal, que têm unidades administrativas espalhadas por todo o Brasil. Existem órgãos com mais de 500 unidades em sua estrutura, tornando-se necessário descentralizar a execução orçamentária e financeira, visto que essas unidades têm um responsável, **o ordenador de despesas**, pela prática dos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Cabe ao ordenador o papel de administrar a boa gestão dos recursos públicos de acordo com o planejamento aprovado na LOA. Uma vez publicada a LOA, a execução orçamentária deve ser acompanhada e realizada a programação financeira, conforme estabelecido pelo artigo 8º da LRF. No caso da União, depois da aprovação da LOA, devem ser lançadas as informações orçamentárias geradas pela **Secretaria de Orçamento Federal**, por meio do **Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP)**, no **Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)**, com a emissão automática do documento denominado **Nota de Dotação (ND)**, que cria o crédito orçamentário em todas as unidades orçamentárias de cada órgão. Entretanto, existe um grande número de unidades que realizam gastos e que, por conseguinte, necessitam de dotações também. De acordo com a regra geral, essas unidades administrativas recebem o orçamento por descentralização da unidade orçamentária.

A partir da dotação, o ordenador inicia a execução orçamentária, estando em condições de cumprir com suas atribuições, o que significa observar ciosamente as etapas da despesa orçamentária.

De acordo com Brasil (2016), as etapas da despesa orçamentária compreendem o **planejamento** e a **execução orçamentária**. Por sua vez, essas etapas se subdividem, respectivamente, da seguinte forma:

- **Etapa do planejamento**: contempla a fixação da despesa, as **descentralizações de créditos orçamentários** e a programação orçamentária e financeira.
- **Etapa da execução**: abrange o empenho, a liquidação e o pagamento, na forma prevista na Lei n. 4.320/1964.

A seguir, enfatizaremos os tipos de ***descentralização orçamentária****, sem desprezar os demais estágios da etapa de Planejamento.*

Descentralizações de Créditos Orçamentários

Quando efetivada uma movimentação de parte do orçamento – mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica –, para que outras unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária, dizemos que houve uma descentralização de créditos orçamentários. Mas a descentralização de créditos orçamentários não deve ser confundida com transferências e transposições, pois estas, quando realizadas, NÃO alteram a programação nem o valor das dotações orçamentárias (créditos adicionais) e NÃO modificam a unidade orçamentária (classificação institucional) detentora do crédito orçamentário aprovado na LOA ou em créditos adicionais.

Do processo de descentralização, surgem as figuras da **provisão** e do **destaque**:

- **Provisão, ou descentralização interna** – envolve unidades gestoras de um mesmo órgão, ministério ou entidade integrante do orçamento fiscal e da seguridade social.

- **Destaque, ou descentralização externa** – é realizada entre unidades gestoras de órgãos ou entidades de estruturas diferentes. Ou seja, a execução da despesa orçamentária se dará por órgão ou por entidade de estrutura administrativa distinta da descentralizadora.

Para fins didáticos, a consignação das autorizações às unidades setoriais de orçamento feita pelo órgão central do sistema de planejamento e orçamento – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) – é denominada de "Dotação", ou "Fixação", e pode ser entendida também como uma transferência de créditos orçamentários e adicionais que ocorre da seguinte forma:

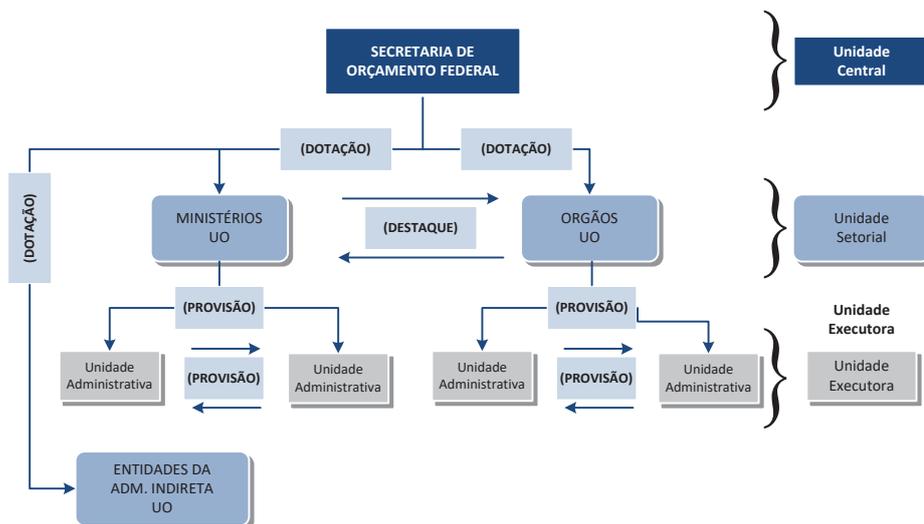



Figura 3: Transferência de créditos orçamentários e adicionais
Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

Programação Financeira

De acordo com Brasil (2016), a programação financeira equivale às ações de compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, que visam ao ajuste da despesa fixada às

novas projeções de resultados e ao ajuste da arrecadação. Trata-se de um procedimento necessário, pois, se houver frustração da receita estimada no orçamento, torna-se obrigatória a limitação de empenho e de movimentação financeira, com objetivo de atingir as metas de resultado primário e nominal previstos na LDO e impedir a assunção de compromissos sem lastro financeiro. De acordo com Mota (2012), eventuais déficits resultantes da não adoção de procedimentos de programação financeira podem acarretar a busca de recursos complementares no mercado financeiro, situação que implica elevados encargos para o erário. Esses procedimentos estão definidos nos artigos 8º e 9º da LRF:

> Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. [...]
>
> Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000, arts. 8º–9º).

A programação financeira compreende os procedimentos referentes à solicitação, à aprovação e à liberação/ao recebimento de recursos financeiros de natureza orçamentária ou extraorçamentária, como consequência da aplicação do conceito de caixa único estabelecido:

- **Pelo artigo 56 da Lei n. 4.320/1964** – "O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria,

vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais".

- **Pelo artigo 92 do Decreto-Lei n. 200/1967** – "Com o objetivo de obter maior economia operacional e racionalizar a execução da programação financeira de desembolso, o Ministério da Fazenda promoverá a unificação de recursos movimentados pelo Tesouro Nacional através de sua Caixa junto ao agente financeiro da União".
- **Pelo artigo 1º do Decreto n. 93.872/1986** – "A realização da receita e da despesa da União far-se-á por via bancária, em estrita observância ao princípio de unidade de caixa".
- **De acordo com Brasil (2016, p. 57)** – o recolhimento das receitas se dá pela "[...] transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando-se o princípio da unidade de tesouraria ou de caixa, conforme determina o art. 56 da Lei no 4.320, de 1964 [...]".

Segundo Feijó, Carvalho e Ribeiro (2015, p. 279), a programação financeira é o planejamento da própria execução naquele exercício, em razão da previsão das receitas. Logo, ela tem por objetivo compatibilizar a realização da receita e a execução da despesa, observando as metas de resultados fiscais (primário e nominal) estabelecidas na LDO e fixando limites para a movimentação financeira e a emissão de empenho.

Descentralização Financeira (Liberação)

A execução financeira representa a utilização dos recursos financeiros, com vistas ao atendimento e à realização das ações orçamentárias atribuídas a cada unidade setorial de orçamento. Como providência inicial da execução financeira, há a Programação Financeira (PF), que, segundo o artigo 48 da Lei n. 4.320/1964, tem o

objetivo de manter o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada durante o exercício financeiro, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Esses recursos devem ser descentralizados entre unidades do sistema de programação financeira por meio de liberações de cota, repasse e sub-repasse. Depois da solicitação e da aprovação, os recursos financeiros são descentralizados (liberados), assim como ocorre com os créditos orçamentários, entre as unidades que compõem o sistema de programação financeira vistos anteriormente.

De acordo com a Macrofunção SIAFI 020303 – Programação e Execução Financeira do "Manual SIAFI", da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (BRASIL, 2013), a movimentação de recursos entre as unidades do sistema de programação financeira é executada por meio de liberações de cotas, de repasses e de sub-repasses:

Consulte a Macrofunção SIAFI 020303 em <https://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020303>. Acesso em: 22 set. 2017.

- **Cota**: é a primeira fase da descentralização financeira, caracterizada pela transferência dos recursos do órgão central de programação financeira para os órgãos setoriais do sistema. Isto é, ocorre quando a STN, órgão específico do Ministério da Fazenda, libera recursos financeiros vinculados ao orçamento para qualquer ministério ou órgão. Essa movimentação está condicionada, entre outros fatores, à efetiva arrecadação de recursos financeiros pelo Tesouro Nacional e ao montante dos compromissos financeiros assumidos pelos órgãos.
- **Repasse**: é a descentralização dos recursos financeiros vinculados ao orçamento, recebidos anteriormente da STN/MF sob a forma de "cota", sendo de competência dos órgãos setoriais de programação financeira, que os transfere para outro órgão ou ministério. O repasse é caracterizado pela transferência de recursos financeiros entre órgãos de estruturas administrativas diferentes, ou seja, entre ministérios, e destina-se a atender ao pagamento dos gastos orçamentários. É a movimentação externa de recursos financeiros. Pode

ocorrer entre órgãos da Administração Direta, ou desta para uma entidade da Administração Indireta, ou entre órgãos da Administração Indireta, bem como de uma entidade da Administração Indireta para um órgão da Administração Direta.

- **Sub-repasse**: é a descentralização de recursos financeiros vinculados ao orçamento realizada pelos órgãos setoriais de programação financeira para as unidades executoras (orçamentária ou administrativa) a eles vinculadas, ou seja, que faça parte da estrutura do ministério onde se encontra o Órgão Setorial de Programação Financeira (OSPF). O sub-repasse é a movimentação interna de recursos financeiros destinados ao pagamento das despesas orçamentárias.

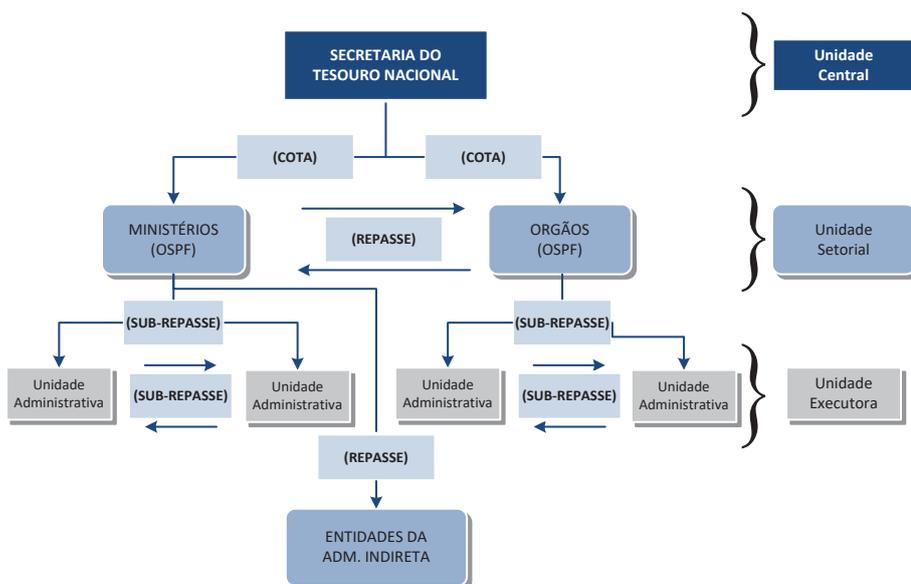
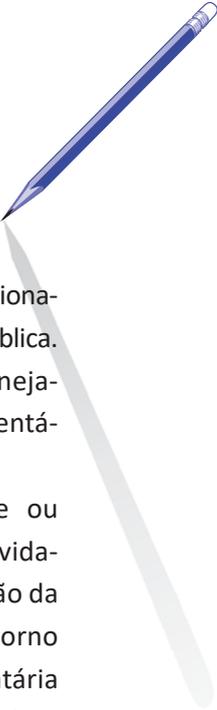



Figura 4: Sistema de programação financeira
Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

Enquanto a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e o MPOG consignam as "dotações" para as unidades orçamentárias, a STN libera recursos financeiros sob a forma de "cota financeira" para as mesmas unidades.

De acordo com os Procedimentos Contábeis Orçamentários descritos no "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" (BRASIL, 2016), a programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando ao ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação. Esse é o modelo aplicado no âmbito do Governo Federal, sendo geralmente seguido pelos demais entes públicos.

Resumindo

Nesta Unidade, abordamos os conceitos básicos relacionados ao orçamento e seu importante papel na Administração Pública.

Conhecemos os três instrumentos básicos do planejamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Abordamos os princípios orçamentários (unidade ou totalidade, universalidade, anualidade, equilíbrio, exclusividade, programação, legalidade, orçamento bruto, não afetação da receita e especificação ou especialização, proibição do estorno das verbas e transparência) e a descentralização orçamentária e financeira para facilitar a compreensão das próximas Unidades, uma vez que, na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, os fatos são realizados de forma descentralizada, a partir do momento em que recebem limites orçamentários e financeiros.

Mencionamos as esferas do orçamento (fiscal, seguridade social e investimentos das estatais) e as ações ligadas à esfera da seguridade social (saúde, previdência e assistência social).

Vimos que o PPA estabelece diretrizes, objetivos e metas para despesas de capital e outras delas decorrentes e as relativas aos programas de duração continuada. E que a LDO compreende as metas e as prioridades da Administração Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orienta a elaboração da LOA; dispõe sobre as alterações na legislação tributária; e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Conhecemos as definições de Crédito Orçamentário, que é a dotação prevista na LOA, e de Crédito Adicional, que compreende a dotação prevista nas leis sucessivas ao orçamento, cuja finalidade é atender a despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA.

Vimos que os créditos adicionais, conhecidos como elementos retificadores do orçamento, são classificados em suplementares, especiais e extraordinários, e demonstramos como ocorre a descentralização orçamentária estudando as figuras da provisão e do destaque.

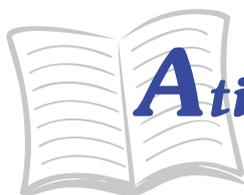
Por fim, apresentamos os procedimentos de descentralização financeira de recursos sob a forma de cota, repasse e sub-repasse.

Complementando

O processo de solicitação e análise das alterações orçamentárias é realizado de acordo com o "Manual Técnico do Orçamento – MTO", publicado pela SOF, Órgão Central de Orçamento, integrante do MPOG, que nos ensina que, durante a execução orçamentária anual, as dotações inicialmente aprovadas na LOA podem se mostrar insuficientes para realização dos programas de governo ou pode ocorrer a necessidade de realização de despesa não inicialmente autorizada. Nesses casos, poderá haver a abertura de créditos adicionais, que são autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA.

Você se lembra como os créditos adicionais são classificados? Aqui apresentamos os conceitos segundo o "Manual Técnico do Orçamento – MTO" (BRASIL, 2017):

- *créditos especiais*: destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, devendo ser autorizados por lei. Note que a sua abertura depende da existência de recursos disponíveis. Os créditos especiais não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses, caso em que, reabertos nos limites dos seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente;
- *créditos extraordinários*: destinados a despesas urgentes e imprevisíveis como as decorrentes de guerra, comoção intestina ou calamidade pública, conforme o artigo 167 da Constituição Federal. Na União, serão abertos por medida provisória. Os créditos extraordinários não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites dos seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente; e
- *créditos suplementares*: destinados ao reforço de dotação orçamentária. A LOA poderá conter autorização para abertura de créditos suplementares, limitados a determinada importância ou percentual, sem a necessidade de submissão ao Poder Legislativo. Os créditos suplementares terão vigência no exercício em que forem abertos.

O "Manual Técnico de Orçamento – MTO, edição 2018 e anteriores, está disponível para consulta pública e *download* em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico-de-orcamento-mto>. Acesso em 28 set. 2017.

Atividades de aprendizagem

Certifique-se de que você entendeu a discussão proposta para esta Unidade, respondendo às atividades de aprendizagem a seguir.

1. O Poder Legislativo somente poderá aprovar emendas ao projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme a Constituição Federal, artigo 166, parágrafo 4º, quando:
    a) (   ) Aprovadas na LOA.
    b) (   ) Compatíveis com a programação plurianual.
    c) (   ) Tiverem parecer favorável da Comissão Técnica competente.
    d) (   ) Indicarem recursos provenientes da anulação de despesas.
    e) (   ) Tiverem parecer favorável emitido pela Comissão Mista do Congresso.
2. Julgue os itens a seguir com V (verdadeiro) ou F (falso) e justifique suas respostas:
    a) (   ) Os PPAs são leis de iniciativa do Poder Legislativo.
    b) (   ) Na LDO, incluem-se as despesas correntes e de capital para o exercício financeiro subsequente.
    c) (   ) Uma LOA não contém dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa.
    d) (   ) É vedada a abertura de crédito especial sem prévia indicação de recursos.
    e) (   ) Os créditos especiais são abertos para o atendimento de despesas imprevisíveis e urgentes como as decorrentes de calamidade pública.

3. Provisão e sub-repasse estão relacionados respectivamente com:
   a) ( ) Autorização orçamentária e transferência de recursos financeiros.
   b) ( ) Pagamento de despesa e autorização orçamentária.
   c) ( ) Receita orçamentária e despesa orçamentária.
   d) ( ) Reserva de recursos para desembolso futuro e embolso de recursos orçamentários.
4. Assinale a alternativa que corresponde à relação CORRETA entre as colunas a seguir sobre a movimentação de recursos financeiros:

   1– Liberação de Cota ( ) MF/Secretaria do Tesouro Nacional

   2 – Repasse ( ) Descentralização Externa

   3 – Sub-repasse ( ) Descentralização Interna

   a) ( ) 3, 1, 2.
   b) ( ) 2, 3, 1.
   c) ( ) 1, 3, 2.
   d) ( ) 1, 2, 3.
   e) ( ) 3, 2, 1.
   f) ( ) 2, 1, 3.